



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 13827.000714/2006-40  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2102-01.637 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de outubro de 2011  
**Matéria** Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF  
**Recorrente** LUIS MORESCHI NETO  
**Recorrida** Fazenda Nacional

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**

Exercício: 2003

**SÚMULA CARF Nº 2**

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

**DESPESAS COM INSTRUÇÃO. CONDIÇÕES DE DEDUTIBILIDADE.**

Somente são dedutíveis a título de despesas com instrução os pagamentos efetuados a estabelecimentos de ensino relativamente à educação pré-escolar, de 1º, 2º e 3º graus e cursos de especialização ou profissionalizante.

**IRPF. DESPESAS MÉDICO-ODONTOLÓGICAS. FALTA DE COMPROVAÇÃO.**

Em conformidade com a legislação regente, todas as deduções estarão sujeitas à comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora, sendo devida a glosa quando há elementos concretos e suficientes para afastar a presunção de veracidade dos recibos, sem que o contribuinte prove a realização das despesas deduzidas da base do cálculo do imposto.

**IRPF. RESPONSABILIDADE DOS ABATIMENTOS DA BASE DE CÁLCULO.**

O contribuinte do imposto de renda é o adquirente da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou de proventos de qualquer natureza. A responsabilidade dos abatimentos da base de cálculo constante da sua declaração é pessoal do sujeito passivo que se beneficia da dedução.

**MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.**

Cabível a aplicação da multa de ofício sobre diferenças do imposto lançados de ofício.

**Recurso Voluntário Negado**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em NEGAR provimento ao recurso.

*Assinado digitalmente.*

Giovanni Christian Nunes Campos - Presidente.

*Assinado digitalmente.*

Rubens Maurício Carvalho - Relator.

EDITADO EM: 19/11/2011

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Atilio Pitarelli, Carlos André Rodrigues Pereira Lima, Giovanni Christian Nunes Campos, Núbia Matos Moura, Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti e Rubens Maurício Carvalho.

## Relatório

Para descrever a sucessão dos fatos deste processo até o julgamento na Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), adoto o relatório do acórdão de fls. 84 a 91 da instância *a quo, in verbis*:

Contra o contribuinte acima identificado foi lavrado auto de infração de fl.12/17, referente ao imposto de renda pessoa física, exercícios 2003, ano-calendário 2002. O crédito tributário apurado está assim constituído:

### Demonstrativo do Crédito Tributário (em R\$)

Imposto Suplementar	3.478,75
Multa de Ofício (75%)	2.609,06
Juros de Mora - calculados até o lançamento	1.952,27
<b>Total do crédito tributário apurado</b>	<b>8.040,08</b>

No demonstrativo das infrações e enquadramento legal à fl. 13, as infrações apuradas estão, em síntese, assim descritas:

- **Dedução indevida a título de despesas com instrução:** conforme recibo apresentado, trata-se de despesa com inscrição e treinamento em laboratório, sendo portanto, despesa indedutível;

- **Dedução indevida a título de despesas médicas:** não comprovou os efetivos pagamentos dos recibos apresentados.

Cientificado do lançamento, conforme aviso de recebimento a fl. 80, o contribuinte impugna o lançamento, alegando, resumidamente, o que se segue:

### **DAS DESPESAS COM INSTRUÇÃO**

Cita o art. 40 da IN SRF nº 15/2001 e o art. 8º da Lei 9.250/95, argumentando que o "treinamento em laboratório básico de artroscopia de joelho" não se enquadra em nenhuma das excludentes; e de acordo com o art. 8º, II, b, 5 o referido treinamento é admitido como dedução.

### **DAS DESPESAS MÉDICAS**

No presente caso o fiscal não motivou ou fundamentou sua decisão de glosa das despesas medicas. Alega que nem sabe o motivo que levou o fiscal a desconsiderar os recibos apresentados, já que os mesmo preenchem todos requisitos legais. O fiscal não explicou onde estaria a dúvida quanto aos recibos. Sem essa explicação fica impossível a impugnação do auto de infração.

### **POSSIBILIDADE DE OCORRÊNCIA DE *BIS IN IDEM*: Cobrança simultânea do IRPF do prestador e do tomador do serviço.**

Diz que possivelmente a Receita Federal está cobrando o IRPF do impugnante que já foi pago pelos profissionais dos recibos. Que em nenhum momento foi pesquisado se os profissionais declararam os recebimentos dos honorários consignados nos recibos. A análise do presente auto depende da verificação das declarações prestadas pelos profissionais emitentes dos recibos para checar se houve ou não a declaração das receitas com o fim de se verificar a ocorrência do *bis in idem*.

### **AUSÊNCIA DE SOLIDARIEDADE ENTRE O IMPUGNANTE E OS PROFISSIONAIS DE SAÚDE**

Caso não tenha havido a declaração dos honorários por parte dos profissionais da saúde, o impugnante não pode ser solidariamente responsável pelo IRPF. Cita o art. 124 do CTN. A presente cobrança acarreta uma solidariedade sem qualquer amparo legal.

### **IDONEIDADE DOS RECIBOS E DECLARAÇÕES ANEXAS**

Os recibos apresentados preenchem os requisitos legais exigidos pela lei tributária, exigindo o fiscal, sem qualquer justificativa, comprovação do efetivo pagamento.

Cita acórdãos do Conselho de Contribuinte. Apresenta além dos recibos, declaração de cada uma das profissionais, atestando a veracidade dos recibos apresentados. Alega que não encontrou outra forma de provar os pagamentos uma vez que foram efetuados em dinheiro.

### **EXCLUSÃO DA MULTA PUNITIVA PELA EQUIDADE**

Na hipótese das glosas serem mantidas, requer o afastamento da multa punitiva, da glosa feita injustamente, apenas por motivos formais (não comprovação do pagamento). Diz que o CTN, em seu art. 112 autoriza a diminuição ou exclusão da multa quando houver erro escusável por parte do contribuinte. O art. 8º, §2º do CTN deixa aberta a possibilidade da equidade dispensar o pagamento da multa. Desse modo, requer o afastamento da multa de 75% ou, subsidiariamente, que a multa a ser aplicada seja a de caráter moratório.

Por fim, esclareça-se que o presente processo foi transferido da DRJ/SP-II para esta DRJ conforme portaria RFB no 509 de 24/03/2008.

Diante desses fatos, as alegações da impugnação e demais documentos que compõem estes autos, o órgão julgador de primeiro grau, ao apreciar o litígio, em votação unânime, não acatou as preliminares argüidas e no mérito, julgou procedente o lançamento, mantendo o crédito consignado no auto de infração, considerando que os argumentos da recorrente e provas apresentadas foram insuficientes, no seu entender, para desconstituir os fatos postos nos autos que embasaram o lançamento, resumindo o seu entendimento na seguinte ementa:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física*

*Exercício: 2003*

*DESPESAS COM INSTRUÇÃO.*

*Somente admite-se a dedução, na Declaração de Ajuste Anual, de pagamentos efetuados a estabelecimentos de ensino relativamente A educação pré-escolar, de 1º, 2º e 3º graus, cursos de especialização ou profissionalizantes do contribuinte e de seus dependentes.*

*DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS. FALTA DE COMPROVAÇÃO.*

*A falta de comprovação, por documentação hábil e idônea, dos valores informados a título de dedução de despesas médicas importa na manutenção da glosa.*

*MULTA DE OFÍCIO. PERCENTUAL. LEGALIDADE.*

*0 percentual de multa de lançamento de ofício é previsto legalmente, não cabendo sua graduação subjetiva em âmbito administrativo.*

Inconformado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, de fls. 97 a 110, requerendo pelo provimento ao recurso e cancelamento da exigência, repisando os mesmos argumentos trazidos na sua impugnação dirigida à DRJ, cujo conteúdo se resume nos seguintes excertos:

- I. DAS DESPESAS COM INSTRUÇÃO .Insiste que o artigo 40, da Instrução Normativa SRF n.º 15/2001, determina quais as despesas são dedutíveis e quais não são, daí seu caráter exaustivo, e não exemplificativo como querem os julgadores. Diante disso, resta claro que a despesa com **treinamento em laboratório básico de artroscopia de joelho**, lançada a título de despesa com instrução pelo Recorrente em sua Declaração de Rendimentos 2002/2003, não se enquadra em nenhuma das excludentes acima elencadas, o que autoriza a manutença desta como despesa de instrução, como realmente o é.
- II. DAS DESPESAS MÉDICAS. ARBITRARIEDADE DO AGENTE FISCAL. FALTA DE MOTIVAÇÃO. No caso em comento, infelizmente, o agente fiscal não traçou uma linha sequer motivando sua (equivocada) decisão de glosas das despesas médicas com os profissionais relacionados no auto de infração. Enfim, o Recorrente nem sabe o motivo que levou o agente fiscal a ignorar os recibos apresentados, uma vez que estão devidamente assinados e preenchidos pelos profissionais respectivos, contendo todos os requisitos legais exigidos. Todavia, o agente fiscal não explicou/justificou onde estaria está a dúvida quanto aos recibos assinados pelos profissionais. Ora, sem esta informação, fica impossível para o Recorrente questionar o presente auto de infração, na medida em que não se sabe a própria

fundamentação do agente fiscal. Com a ausência de uma justificação por parte do agente fiscal, percebe-se que a glosa das despesas médicas foi feita de modo arbitrário, injustificado, imotivado, implicando em inconstitucionalidade.

- III. DAS DESPESAS MÉDICAS.. IDONEIDADE DOS RECIBOS. Da leitura da norma aplicável e conforme jurisprudência dos dos Conselhos de Contribuintes, depreende-se que os recibos apresentados pelo Recorrente preenchem os requisitos exigidos pela lei tributária. Todavia, o agente fiscal, sem qualquer justificativa, exigiu comprovação do efetivo pagamento dos honorários, e o acórdão ratificou ilegal atitude. Apesar de já estar mais do que comprovada a idoneidade dos recibos, **o Recorrente juntou em sua defesa administrativa uma DECLARAÇÃO de cada uma das profissionais**, atestando a veracidade dos recibos, fato, que, sequer foi levado em consideração pelos julgadores no acórdão ora combatido. Enfim, com os recibos e declarações já juntados, fica documentalmente comprovada a efetiva realização e pagamento das despesas médicas. Por conseguinte, REQUER seja reformado o presente acórdão, a fim de que sejam excluídas as glosas efetuadas pelo agente fiscal e mantidas as despesas médicas ora combatidas.
- IV. POSSIBILIDADE DE OCORRÊNCIA DE UM INCONSTITUCIONAL E ILEGAL *BIS IN IDEM*. O *bis in idem* é facilmente detectado. Ao lançar os rendimentos decorrentes dos serviços prestados ao Recorrente em sua Declaração de IRPF, os prestadores já pagaram o IRPF sobre os ditos valores; e, no ato da glosa das despesas médicas da declaração do Recorrente, está-se cobrando novamente o IRPF sobre o mesmo valor, só que agora do Recorrente. Portanto, reiterando o pedido feito na anterior instância, em atendimento aos princípios da ampla defesa, contraditório e *due process of law*, é fundamental que sejam analisadas e juntadas neste processo as declarações prestadas pelos profissionais aqui envolvidos, a fim de se afastar o *bis in idem*, o que passa a requerer. Dando prosseguimento ao processo este foi encaminhado para o julgamento de segunda instância administrativa.
- V. AUSÊNCIA DE SOLIDARIEDADE ENTRE O RECORRENTE E OS PROFISSIONAIS DA SAÚDE. Ou seja, se após a verificação das declarações dos profissionais que trataram do Recorrente e emitiram recibo dos honorários percebidos, a Receita Federal venha apurar uma omissão destes rendimentos na declaração dos profissionais, somente eles deverão responder por esta ausência, e não o Recorrente. Em suma, se os profissionais não declararam ou não pagaram o IRPF decorrente dos honorários pagos pelo Recorrente, a presente cobrança acarreta uma solidariedade sem qualquer amparo legal.
- VI. EXCLUSÃO DA MULTA PUNITIVA PELA EQUIDADE. Enfim, busca-se a equidade no caso em questão, no sentido de eliminar a cobrança da multa punitiva de 75% sobre as glosas efetuadas das despesas médicas ou, subsidiariamente, que a multa aplicada seja a de caráter moratório (de 20%), uma vez comprovada a efetiva despesa de instrução injustamente glosada, e os serviços serem efetivamente prestados pelos profissionais, havendo os efetivos pagamentos, mas, talvez, por pura e íntima convicção fiscal, apenas não houve a necessária comprovação dos efetivos pagamentos.

Dando prosseguimento ao processo este foi encaminhado para o julgamento de segunda instância administrativa.

É O RELATÓRIO.

**Voto**

Conselheiro Rubens Maurício Carvalho.

## ADMISSIBILIDADE

O recurso apresentado atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Assim sendo, dele conheço.

## INCONSTITUCIONALIDADES. MATÉRIAS SUMULADAS

As acusações acerca de inconstitucionalidades trazidas com o presente recurso não mais suscitam dissídio jurisprudencial, tratadas em súmula deste Conselho:

*SÚMULA CARF Nº 2 O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Dessa forma, não há como prosperar nesse julgamento as referidas alegações.

## GLOSAS

Discute-se nesse Recurso Voluntário as seguintes glosas:

a) Despesas com instrução: Centro de Estudos Godoy Moreira - R\$ 650,00.

b) Despesas Médicas:

- Dra. Eliara Conceição Pinezi – Dentista - R\$6.000,00 e

- Dra. Veridiana Helena Brogio – Psicóloga - R\$6.000,00

## DAS DESPESAS COM INSTRUÇÃO

Na Declaração de Ajuste Anual (DAA) auditada, o contribuinte pleiteou dedução de despesas com instrução, no valor de R\$ 650,00, que foram glosadas na Notificação de Lançamento.

Na decisão recorrida a infração foi mantida, sob a fundamentação que o artigo 40, da Instrução Normativa SRF n.º 15/2001 é exemplificativa e no recurso, o contribuinte insiste em afirmar que essa legislação indica que lá são elencadas situações de forma exaustiva.

É notório que a legislação debatida apenas cita alguns exemplos do que não é passível de abatimento. Importante ressaltar que do comprovante apresentado pela contribuinte não restou evidenciado que o pagamento foi efetuado a estabelecimentos de ensino relativamente à educação pré-escolar, de 1º, 2º e 3º graus, cursos de especialização ou profissionalizante, conforme determina a legislação tributária. Ressalte-se que o referido comprovante, fls. 18, reporta-se ao treinamento em laboratório básico de artroscopia de joelho.

Nessa conformidade, deve-se manter a infração de dedução indevida de despesas com instrução, no valor de R\$ 650,00.

## DAS DESPESAS MÉDICAS

Para o exame da questão transcrevem-se a seguir os dispositivos que regulam a matéria:

**Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995**

*Art.8º – A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:*

*I – de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;*

*II – das deduções relativas:*

*a) aos pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitalares, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias;*

Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999

*Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decreto-lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 3º).*

*§ 1º se forem pleiteadas deduções exageradas em relação aos rendimentos declarados, ou se tais deduções não forem cabíveis, poderão ser glosadas sem a audiência do contribuinte (Decreto-lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 4º).*

Conforme se depreende dos dispositivos acima, cabe ao contribuinte que pleiteou a dedução provar que realmente efetuou os pagamentos nos valores e nas datas constantes nos comprovantes, para que fique caracterizada a efetividade da despesa passível de dedução, no período assinalado.

Em princípio, admite-se como prova idônea de pagamentos, os recibos fornecidos por profissional competente, legalmente habilitado. Entretanto, existindo dúvida quanto à idoneidade do documento por parte do Fisco, pode este solicitar provas não só da efetividade do pagamento, mas também da efetividade dos serviços prestados pelos profissionais.

Nesse sentido, para comprovar a efetividade das despesas juntou as declarações dos profissionais referidos como prestadores dos serviços às fls. 19 e 24 junto com a impugnação.

Ora, somente a apresentação destas declarações não solidificam uma contraposição minimamente suficiente para rebater as provas e razões que embasaram o lançamento, não reforçando em matéria de prova a substância que se procura.

A opção não usual pelo pagamento em espécie, de todas as despesas glosadas, embora lícita e permitida, implica na ampliação da dificuldade da contribuinte provar o pagamento, com os riscos inerentes ao exercício da vontade individual. A tentativa de prova do pagamento alegando que os pagamentos foram feitos com valores recebidos pela atividade rural é genérica demais para que se possa criar um liame entre despesas e desembolsos, assim, não socorre o contribuinte.

A comprovação citada no Decreto acima deve ser feita com a apresentação de **documentos auxiliares para formar um conjunto probante convincente**, como a apresentação de

cópias de cheque e/ou extratos bancários ou, ainda, exames, fichas de atendimento e laudos médicos atestando e justificando o serviço prestado, o que até este ponto do processo não foi feito.

Cumpre, ainda, ressaltar que o imposto de renda tem relação direta com os fatos econômicos. Quando a um ato jurídico se segue a tributação, não quer dizer que se tribute aquele, mas sim o fenômeno econômico que está por detrás dele. Não pode o contribuinte alegar simples forma jurídica, pleiteando a aceitação de simples recibos, como comprovação de despesas médicas pleiteadas, se o fenômeno econômico não ficar provado.

É oportuno citar o art. 333 do Código de Processo Civil:

*Art. 333 O ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito; e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.*

Conclui-se, portanto, que o ônus da prova recai sobre aquele que aproveita o reconhecimento do fato.

Desta forma, tem-se que no caso de deduções da base de cálculo do imposto de renda, que é o caso das despesas médicas, o ônus da prova da efetividade de tais despesas é do contribuinte, que se beneficia da dedução. Não pode, portanto, prevalecer a tese do contribuinte de que o Fisco deveria comprovar, p.ex., o não-pagamento dos valores consignados nos recibos e a não-efetivação dos serviços, ou ainda, verificar se os prestadores declararam os valores recebidos.

Ressalto que nesse recurso não foram trazidas novas provas ou argumentos desde a fase impugnativa. Sobre a cobrança simultânea do IRPF do prestador e do tomador do serviço e solidariedade entre o impugnante e os profissionais de saúde, o acórdão recorrido, foi minucioso ao tratar destes temas, conforme se vê nos seguintes excertos do julgado de primeira instância que transcrevo livremente:

(...)

#### **OCORRÊNCIA DE *BIS IN IDEM* / SOLIDARIEDADE**

O contribuinte afirma que possivelmente a Receita Federal está cobrando o IRPF do impugnante e dos profissionais dos recibos. Que não foi pesquisado se os profissionais declararam o recebimento dos honorários. A presente cobrança acarreta uma solidariedade sem qualquer amparo legal.

Não há como prosperar tais alegações. O fato de se cobrar o imposto na declaração do prestador do serviço não guarda qualquer relação com a glosa de despesa médica efetuada. O objeto de análise do caso em questão é a declaração do impugnante, sendo irrelevantes os dados declarados pelos beneficiários em suas declarações de ajuste anual.

O imposto de renda é um imposto pessoal, isto é, atende as condições pessoais do contribuinte. Sua base de cálculo são os rendimentos de qualquer natureza percebidos durante o ano-calendário. As deduções permitidas na legislação são uma opção do contribuinte devendo ser comprovadas com os documentos necessários.

A título de exemplo, supondo a situação em que o interessado declarasse o IRPF no modelo simplificado e, conseqüentemente, não utilizaria as deduções de

despesas médicas (mas sim o desconto simplificado), o beneficiário dos pagamentos deveria, do mesmo modo, oferecer seus honorários à tributação. Da mesma maneira, caso o impugnante comprovasse os pagamentos efetuados, teria direito A dedução das despesas médicas independente dos beneficiários dos pagamentos oferecerem os rendimentos A tributação.

Em sede de recurso, não houve um enfrentamento na mesma altura dessas razões do acórdão recorrido que manteve o lançamento para que se possa concluir algum ponto da lide de forma diferente.

Quanto à doutrina e jurisprudência trazida aos autos, embora representem respeitável posição dos órgãos julgadores, não produzem norma geral e abstrata, restringindo sua vinculação aos casos particulares analisados.

Além disso, menciono a seguir julgado do Conselho de Contribuintes relativas à matéria, para reforçar o entendimento aqui manifestado:

*IRPF – DESPESAS MÉDICAS – DEDUÇÃO – Inadmissível a dedução de despesas médicas, da declaração de ajuste anual, cujos comprovantes não correspondam a uma efetiva prestação de serviços profissionais, nem comprovado os desembolsos. Tais comprovantes são inaptos a darem suporte à dedução pleiteada. Legítima, portanto, a glosa dos valores correspondentes, por se respaldar em recibo imprestável para o fim a que se propõe (Ac. 1º CC 104 – 16647/1998)*

Desta forma, permanecem não-comprovadas as despesas médicas e, por conseguinte, não merece reparos a decisão de primeira instância.

MULTA DE OFÍCIO.

Esclareço que a dispensa no lançamento da multa na hipótese do lançamento para prevenção da decadência dos tributos e contribuições, somente opera nos casos cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma do inciso IV do art. 151, do CTN (medida liminar), tampouco, pode-se interpretar que o IV do art. 151, do CTN, compreende sentenças ou quaisquer decisões.

Da análise dos documentos constantes nestes autos, verifico que a contribuinte na data do lançamento não contava com alguma medida judicial com força suficiente para suspender a exigibilidade da contribuição evitando o lançamento da multa de ofício.

Salientamos que uma vez positivada a norma, é dever da autoridade fiscal aplicá-la. A base legal para a multa e juros aplicados está indicada no anexo do auto de infração. Assim engana-se a impugnante ao reclamar da multa aplicada, pois ela é consequência pelo não recolhimento da contribuição, apurada em procedimento de fiscalização, conforme mandamento legal vigente.

Conclui-se, com fundamento no exposto, que não há possibilidade legal para se considerar a exclusão ou redução da multa no lançamento atuado.

Processo nº 13827.000714/2006-40  
Acórdão n.º **2102-01.637**

**S2-C1T2**  
Fl. 123

---

Pelo exposto, não merecendo reparos da decisão recorrida, NEGÓCIO AO RECURSO.

*Assinado digitalmente.*

Rubens Maurício Carvalho - Relator.